Les activités économiques concurrentielles : un critère d'assujettissement à la TVA

Afin de déterminer si une personne publique exerce une activité économique concurrentielle, il convient d'aborder les activités présumées être dans le secteur de la concurrence (A), et d'appréhender l'appréciation aux cas par cas de ces activités(B).

A. *Les activités présumées en concurrence avec celles des opérateurs privés.*

En la matière l'article 256B du CGI poursuit en énumérant les opérations qui relèvent du secteur concurrentiel et pour lesquelles les personnes publiques sont « en tout état de cause » assujetties à la TVA. Les critères permettant d'identifier les activités concurrentielles ont été transposés et précisés par de nombreuses instructions administratives. L'instruction administrative du 15 septembre 1998, par exemple, a mis en place une nouvelle méthode d'analyse basée sur certains critères. Celle-ci est reprise aujourd'hui par la jurisprudence administrative qui a transposée ces critères aux personnes publiques, notamment pour apprécier le caractère concurrentiel de certaines de leurs activités. Dans le même sens ; l'instruction administrative de septembre 1994 avait redéfinie le champ d'application de la tva en précisant les critères d'appréciation du caractère concurrentiel. Sont ainsi considérées comme entrant dans le champ d'application de la tva : « les activités qui sont par leur nature, leur étendue ou la clientèle à laquelle elle s'adressent et les moyens mis en œuvre (publicité, tarif pratiqué) en concurrence directe avec des entreprises commerciales proposant des services similaires. »

De nombreux critères, tels que le cadre géographique dans lequel s'exerce l'activité sont donc à prendre en compte pour déterminer si on est bien en présence d'une activité concurrentielle. Le domaine concurrentiel, peut en effet varier en fonction du champ d'action géographique de la personne publique, de l'étendue du marché ou de la clientèle vers laquelle son activité est orientée. Le caractère concurrentiel de la personne publique doit être établit par rapport à la même activité ou une activité semblable au titre de laquelle les entreprises privées sont soumises à la taxe. Il est de jurisprudence constante que des opérations de même nature doivent relever du même régime de TVA. Ainsi, une personne publique exerçant une même activité qu'un organisme de droit privé soumis au paiement de la TVA le sera aussi.

En somme, lorsqu'une personne publique est considérée comme assujettie, soit parce qu'elle exerce des activités obligatoirement soumises à la taxes, soit parce qu'elle se trouve en concurrence avec des entreprises privées, les opérations qu'elle effectue donneront lieux au paiement de la tva (sauf cas d'exonération de caractère général).

Rappelons qu'il excite une présomption d'assujettissement des activités personnes publiques ne relevant pas d'un service publique, celles relevant d'un SPIC ou celles des services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs qui entraînent des distorsions de concurrence.

Quelques exemples :

1/ S'agissant d'un parc aquatique exploité par une commune ou un établissement public, proposant à la clientèle, diverses services contre rémunération (piscine à vague, bain bouillonnant ….), la doctrine administrative a considérée qu'une telle activité était soumise de plein droit à la TVA au taux normal.

2/Dans un arrêt de la CAA de Lyon de décembre 1992, l'exploitation d'un opéra municipal en régie directe par la ville de Lyon, au regard de l'offre et de la demande, fut considérée comme ne relevant pas de la TVA.

3/S'agissant de l'exploitation d'un crématorium en régie par les communes, une instruction administrative de 2004 a précisée que, au regard des modalités d'exercice de leur activité (champ d'intervention géographique, services et tarifs proposés), les régies communales et inter- communales exercent une activité à caractère concurrentiel qui est donc soumise à la TVA.

Afin de mieux comprendre l'impact de la concurrence sur l'assujettissement des personnes publique à la TVA, il convient maintenant de préciser l'appréciation des activités économiques concurrentielles au cas par cas.

B. Une appréciation aux cas par cas en fonction de la satisfaction des critères concurrentiels.

- Pour savoir si une opération des personnes publiques est imposable à la tva, il faut alors se référer à l'article 256-I du CGI qui précise les critères d'imposition à la TVA : « Sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel »

Ainsi deux critères doivent donc être remplis pour qu'une opération soit assujettie à la TVA (peut importe le statut des personnes concernées : personnes publiques ou privées) :

1/ Un critère réel : livraisons de biens ou prestations de services

..La livraison de biens consiste, au sens de l'article 256-II du CGI, en « un transfert du pouvoir de disposer d'un meuble corporel comme un propriétaire »(exemple de la vente d'électricité, de gaz de chaleur ou de froid).

Ainsi, l'activité concurrentielle suppose l'existence d'opérations économiques faisant naître entre les parties concernées des obligations réciproques.

La nature des opérations est donc à analyser, puisque la TVA est un impôt réel qui frappe uniquement des opérations reposant sur un cadre juridique assimilable à un contrat. Il en découle, que lorsque ce contrat est exercé à titre onéreux, l'assujettissement de l'opération à la TVA est encourue. Encore faut-il que l'existence d'un lien direct entre la prestation fournie et la contre valeur soit fondée. En effet, pour que la TVA s'applique, il faut qu'il existe une relation entre le niveau des avantages retirés par le bénéficiaire de l'opération et la contrepartie qu'il verse au fournisseur. Ainsi la TVA ne s'appliquera pas lorsque la valeur économique de la contrepartie est manifestement hors de proportion avec la valeur économique de la prestation fournie (hypothèse du prix anormalement bas).La condition du lien direct a été posée par la CJCE dans l'arrêt « Apple and pear development Council » de mars 1988 dans lequel la CJCE a considérée qu'il n'y avait pas de lien direct entre l'activité du groupement de producteur de pommes et poires concerné, et les cotisations versées par ses membres(les cotisations n'étant pas versées dans le but de réaliser les activités de promotion du groupement).

Quelques exemples :

1/Dans un arrêt du tribunal administratif de Strasbourg de février 2008 « ville de Mulhouse », le tribunal a considéré que l'opération réalisée par la ville n'entrait pas dans le champ d'application de la TVA pour la location de bâtiments à un loyer annuel de 0,45% de leur prix de revient.

2/ Dans l'arrêt de la CJCE du 3 mars 1994 « Tolsma » les sommes d'argent versées par des passants à un joueur d'orgue dans la rue ont été considérées comme non imposables à la TVA du fait de l'absence de lien direct entre la prestation fournie et les sommes versées et de l'absence de tout contrat entre le musicien et les passants.

. L'analyse des subventions prend ici toute son importance.

1/Certaines sont situées hors du champ de la TVA du fait de l'absence de contrepartie. Ainsi pour déterminer si une subvention est imposable ou non à la TVA, il faut dans un premier temps rechercher si les sommes versées sont la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la partie versante.

Les sommes versées seront alors taxables (sauf exonération). Dans le cas contraire, il faut rechercher si les sommes versées sont le « complément du prix » de l'opération imposable. En somme, les subventions « sans contrepartie » se trouve hors du champ de la TVA.

2/Les subventions rémunérant l'obligation réalisée, entrent dans le champ de l'application de la TVA ; s'il existe un engagement de fournir un bien ou un service déterminer, ou si est constater la réalisation de cet engagement par le bénéficiaire de la subvention. Les sommes versées seront soumises à la TVA car elles constituent la contrepartie d'une prestation de service. A l'inverse, les subventions versées à des bénéficiaires n'ayant souscrit aucune obligation en contrepartie du versement de ces sommes ne seront pas soumises à la TVA car elles ne constituent pas la rémunération d'un service rendu.

Quelques exemples :

1/ Sont imposables à la TVA les sommes versées par une collectivité locale à une radio locale en contrepartie de diverses obligations contractuelles.

2/De même, pour les crédits budgétaires alloués par l'état aux organismes publics de recherche pour financer des prestations de recherche fondamentale.

3/Et imposable à la TVA, la réalisation par un organisme public, des études de profit d'une collectivité publique moyennant une rémunération spécifique.

3. Des subventions « complément de prix »sont quant à elles soumises aux règles d'imposition de la TVA, applicables aux opérations dont elles complètent le prix.

4/Les subventions d'équilibres, elles, ne sont soumises à la TVA que lorsqu'elles constituent des compléments de prix, c'est-à-dire, lorsqu'elles sont versées en vertu d'un engagement préalable et vraisemblable.

Ainsi, l'existence d'une activité économique concurrentielle et donc l'assujettissement des personnes publiques à la TVA, est soumise à l'exigence de cette contrepartie.

2/ Un critère personnel

Les personnes assujetties à la TVA sont définies a l'article 256A du CGI « toutes celles effectuant une activité économique de producteur, d'industriel, de commerçant, de prestataires de services, d'agriculteurs, de professions libérales ou d'exploitants de biens mobiliers ».

Mais, pour qu'il y ait bien un assujettissement à la TVA, les personnes doivent, en plus, se comporter comme des assujettis. A ce titre, la TVA n'est due que si l'opération est effectuée dans le cadre de l'activité professionnelle assujettie. C'est donc bien l'activité économique qui est assujettie puisque c'est elle qui définit le champ d'application de la TVA.

Idée bien marquée dans l'arrêt « Dieter Armbrecht », d'octobre 1995 pour lequel la CJCE a considérée que l'hôtelier n'était assujetti en tant que tel que pour la partie « hôtel » (acte de commerce) et non pour la partie privative (acte de droit civil) ; de l'hôtel dans son ensemble.

Conclusion brève :

La notion de concurrence a manifestement des impacts sur le régime de TVA applicable aux personnes publiques. Celles-ci seront donc assujetties à la TVA pour leurs activités administratives qui entraînent des distorsions certaines de concurrences et pour leur activités économiques concurrentielles remplissant les conditions posées notamment par les articles 256-I et 256A du CGI.